



# Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

17 päivänä toukokuuta 2018\*

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY –  
282–292 artikla – Pienten yritysten erityisjärjestelmä – Verovapautusjärjestelmä – Velvollisuus valita  
erityisjärjestelmän soveltaminen viitevuoden kuluessa

Asiassa C-566/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Nyíregyházin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) on esittänyt 25.10.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 10.11.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Dávid Vámos**

vastaan

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit E. Levits (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet, M. Berger ja F. Biltgen,

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér ja E. E. Sebestyén,
- Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja B. Béres,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.11.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

\* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

## tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee unionin oikeuden ja erityisesti yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Dávid Vámos ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Unkarin vero- ja tullihallinnon muutoksenhakuasioita käsittelevä osasto, jäljempänä muutoksenhakuosasto) ja joka koskee muutoksenhakuosaston päätöstä, jossa todettiin Vámosin maksettavana oleva liikevaihtoverovelka ja veloitettiin hänet maksamaan seuraamusmaksu ja viivästyskorkoa.

### Asiaa koskevat oikeussäännöt

#### *Unionin oikeus*

- 3 Arvonlisäverodirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava.

--”

- 4 Kyseisen direktiivin 213 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on ilmoitettava verovelvollisena harjoittamansa toiminnan alkamisesta, muuttumisesta ja loppumisesta.

Jäsenvaltioiden on sallittava ja ne voivat vaatia, että ilmoitukset tehdään sähköisesti niiden vahvistamien edellytysten mukaisesti.”

- 5 Kyseisen direktiivin 214 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet, jotka tekevät mahdolliseksi tunnistaa yksilöllisellä tunnisteella seuraavat henkilöt:

- a) jokainen verovelvollinen, 9 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja verovelvollisia lukuun ottamatta, joka suorittaa jäsenvaltion alueella vähennykseen oikeuttavia tavaroiden luovutuksia tai palveluja, jotka ovat muita kuin sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista 194–197 ja 199 artiklan mukaan yksinomaan vastaanottaja on velvollinen maksamaan arvonlisäveron;

--”

6 Kyseisen direktiivin 272 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat vapauttaa tietyistä tai kaikista 2–6 luvussa tarkoitetuista velvollisuuksista seuraavat verovelvolliset:

--

d) verovelvolliset, joihin sovelletaan 282–292 artiklassa säädettyä pienyritysten verovapautusta;

--”

7 Arvonlisäverodirektiivin 273 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista, ellei yhdenvertaisen kohtelun noudattamisesta verovelvollisten suorittamien jäsenvaltion sisäisten ja jäsenvaltioiden välisten liiketoimien välillä muuta johdu, ja jos nämä velvollisuudet eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen 3 luvussa vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

8 Kyseisen direktiivin 281 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka voisivat kohdata vaikeuksia tavallisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa pieniin yrityksiin näiden yritysten toiminnan tai rakenteen vuoksi, voivat vahvistamallaan edellytyksillä ja rajoituksilla ja kuultuaan arvonlisäverokomiteaa noudattaa yksinkertaistettuja verotusta ja veronkantoa koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, erityisesti vakiokantajärjestelmiä, jos tämä ei johda verotuksen kevenemiseen.”

9 Arvonlisäverodirektiivin XII osaston otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, ja sen 1 luvun, jonka otsikko on ”Pienten yritysten erityisjärjestelmä”, 2 jaksoon, jonka otsikko on ”Verovapautukset tai asteittaiset verohelpotukset”, kuuluvassa 282 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä jaksossa säädettyjä verovapautuksia ja asteittaisia verohelpotuksia on sovellettava pienten yritysten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin.”

10 Kyseisen direktiivin 287 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

--

12) Unkari: 35 000 euroa;

--”

11 Kyseisen direktiivin 290 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvolliset, jotka voivat saada vapautuksen, voivat valita joko tavallisen arvonlisäverojärjestelmän noudattamisen tai 281 artiklassa tarkoitettujen yksinkertaistettujen yksityiskohtaisten sääntöjen noudattamisen. Tässä tapauksessa verovelvolliset hyötyvät mahdollisista kansallisen lainsäädännön mukaisista asteittaisista verohelpotuksista.”

### ***Unkarin oikeus***

#### *Liikevaihtoverolaki*

12 Yleisestä liikevaihtoverosta vuonna 2007 annetun lain nro CXXVII (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény, jäljempänä liikevaihtoverolaki) 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tämän lain perusteella liikevaihtoveroa on maksettava

a) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan Unkarissa vastikkeellisesti luovuttamista tavaroista – –”

13 Kyseisen lain 187 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisella, joka on sijoittautunut Unkariin harjoittaakseen liiketoimintaa tai jolla on tällaisen taloudellisen toimipaikan puuttuessa Unkarissa kotipaikka tai joka oleskelee siellä vakituisesti, on tässä luvussa säädetyn edellytyksin oikeus valita subjektiivinen verovapaus.

(2) Siinä tapauksessa, että verovelvollinen käyttää 1 momentissa tarkoitettua valintamahdollisuuttaan, subjektiivisen verovapauden aikana

a) verovelvollinen ei ole velvollinen maksamaan veroa

b) verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää ostoissaan maksamaansa veroa

c) verovelvollinen voi laatia yksinomaan sellaisen laskun, johon ei ole sisällytetty myynnistä perittävää eikä 83 §:ssä vahvistetun prosenttiosuuden mukaista veroa.”

14 Kyseisen lain 188 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Subjektiivinen verovapaus voidaan valita siinä tapauksessa, että 2 §:n a kohdassa tarkoitetuista verovelvollisen tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista maksetun tai maksettavan vastikkeen vuotuinen kokonaismäärä [Unkarin forintteina (HUF)]

a) ei ylitä tosiasiallisesti viitevuotta edeltävänä kalenterivuonna 2 momentissa vahvistettua ylärajaa

b) eikä viitevuonna ole kohtuudella odotettavissa, että se ylittäisi 2 momentissa vahvistetun ylärajan, eikä se tosiasiallisesti ylitä sitä.”

15 Kyseisen lain 188 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin sitä sovellettiin 31.12.2012 saakka, säädettiin, että subjektiivisen verovapauden valintaan oikeuttava yläraja on 5 000 000 HUF (n. 16 040 euroa). Yläraja nostettiin 1.1.2013 alkaen 6 000 000 HUF:iin (n. 19 250 euroa).

### *Verotusmenettelylaki*

- 16 Verotusmenettelystä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény, jäljempänä verotusmenettelylaki) 16 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verollista liiketoimintaa voi harjoittaa ainoastaan verovelvollinen, jolla on verotunniste, lukuun ottamatta 20 ja 21 §:ssä säädettyjä poikkeuksia.

(2) Verovelvollinen, joka haluaa harjoittaa verollista liiketoimintaa, on velvollinen antamaan ilmoituksen valtion veroviranomaiselle verotunnisteen saamiseksi.”

- 17 Verotusmenettelylain 17 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että ”verovelvollinen, silloin kun sen verovelvollisuus tai verollinen toiminta katsotaan yksityisen elinkeinonharjoittajan toiminnasta annetussa laissa tarkoitetuksi yksityisen elinkeinonharjoittajan toiminnaksi, hakee tällaiseen toimintaansa liittyvistä asioista vastaavalle viranomaiselle tekemällään ilmoituksella (asianmukaisesti täytetyllä ilmoituslomakkeella) verotunnistetta, millä se täyttää valtion veroviranomaiseen kohdistuvan rekisteröitymisvelvollisuutensa”.

- 18 Kyseisen lain 22 §:n 1 momentin c kohdassa säädetään seuraavaa:

”Liikevaihtoverovelvollinen ilmoittaa verollisen toiminnan aloittamisesta antamansa ilmoituksen yhteydessä samalla siitä, valitseeko se subjektiivisen verovapauden.”

- 19 Saman lain 172 §:n 1 momentin c kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jollei 2 momentissa säädetystä poikkeuksesta muuta johdu, verovelvolliselle luonnolliselle henkilölle voidaan määrätä 200 000 [HUF:n (n. 640 euroa)] ja muulle verovelvolliselle 500 000 [HUF:n (n. 1 600 euroa)] suuruinen laiminlyöntiin perustuva seuraamusmaksu, jos tämä ei ole noudattanut velvollisuuttaan ilmoittaa toiminnastaan (perusilmoituksen ja muutosilmoituksen tekeminen), toimittaa tietoja, avata veronmaksutili tai tehdä kausittaisia veroilmoituksia.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

- 20 Unkarin veroviranomainen totesi tarkastuksen perusteella, että Vámos oli suorittanut vuodesta 2007 alkaen 22.1.2014 saakka 778 liiketoimintaa, joissa hän myi elektronisia myyntiartikkeleita kahdella internetin kauppasivustolla, olematta rekisteröitynyt arvonlisäverovelvollisten rekisteriin ja ilmoittamatta näistä myynneistä saamiaan tuloja veroilmoituksessa, ja määräsi hänet tämän seurauksena maksamaan seuraamusmaksun.
- 21 Kyseinen veroviranomainen totesi lisäksi, että 1.1.2012 ja 31.12.2013 välisenä ajanjaksona Vámos oli harjoittanut myyntiä, josta saatu tulo ei kuitenkaan ylittänyt liikevaihtoverolain 188 §:n 2 momentissa vahvistettua subjektiivisen verovapauden valitsemiseen oikeuttavaa tulo rajaa, ja että ajanjaksolla 1.–22.1.2014 Vámos oli harjoittanut myyntitoimintaa, josta hän oli saanut merkityksettömän vähän tuloa.
- 22 Vámos rekisteröityi liikevaihtoverovelvolliseksi 22.1.2014 ja valitsi subjektiivisen verovapauden, joka on liikevaihtoverolain 187 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä säädetty pienten yritysten verovapautusjärjestelmä.
- 23 Vámosille määrättyyn seuraamusmaksuun johtaneesta menettelystä erillisessä menettelyssä Unkarin veroviranomainen suoritti jälkitarkastuksen Vámosin veroilmoituksista kaikkien verojen ja valtion varoista saatujen tukien osalta verovuosilta 2012–2014. Tarkastuksen perusteella veroviranomainen

totesi, että kyseisellä verovelvollisella oli vuoden 2012 ensimmäisen ja vuoden 2014 ensimmäisen vuosineljänneksen väliseltä ajanjaksolta liikevaihtoverovelkaa, ja määräsi Vámosin maksamaan uuden seuraamusmaksun ja viivästyskorkoa täten todetun verovelan perusteella.

- 24 Vámos teki kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen, ja muutoksenhakuosasto pysytti päätöksen. Muutoksenhakuosasto yhtäältä viittasi liikevaihtoverolain 187 §:n 1 momenttiin, jonka perusteella Vámosilla oli oikeus valita subjektiivinen verovapaus, mutta huomautti toisaalta, että verotusmenettelylain 22 §:n 1 momentin c kohdassa annetaan mahdollisuus subjektiivisen verovapauden valitsemiseen yksinomaan verollisen toiminnan aloittamisesta tehtävän ilmoituksen yhteydessä eikä tämä mahdollisuus ole enää myöhemmin käytettävissä. Muutoksenhakuosasto katsoi, että koska Vámos oli rekisteröitynyt liikevaihtoverovelvolliseksi ja valinnut subjektiivisen verovapauden vasta 22.1.2014, häneen voitiin soveltaa subjektiivista verovapautta ainoastaan kyseisen ajankohdan jälkeen.
- 25 Vámos riitautti muutoksenhakuosaston päätöksen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa ja vetosi siihen, että liikevaihtoverolain 6 §:ssä tarkoitettu liiketoiminnan harjoittaminen merkitsee vain verovelvollisuuden syntymistä ja näin ollen velvollisuutta arvonlisäverodirektiivin 213 artiklan 1 momentissa tarkoitettua ja verotusmenettelylain 16 §:ssä tarkoitettua ilmoituksen antamiseen eikä velvollisuutta maksaa liikevaihtoveroa. Vámos katsoo, että koska hänen Unkarin veroviranomaisen toteamat tulonsa eivät vuonna 2012 eivätkä vuonna 2013 ylittäneet vahvistettua subjektiivisen verovapauden valitsemiseen oikeuttavaa tulo rajaa, Unkarin veroviranomaisen ei olisi pitänyt vaatia häntä maksamaan liikevaihtoveroa verovuosilta 2012 ja 2013 vaan sen olisi sitä vastoin pitänyt jälkitarkastuksen yhteydessä tiedustella häneltä, haluaako hän valita subjektiivisen verovapauden.
- 26 Nyíregyházi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Nyíregyházin hallinto- ja työtuomioistuin, Unkari) päätti näin ollen lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko unionin oikeus esteenä sellaiselle kansalliselle säännöstölle, jonka perusteella veroviranomainen voi jälkitarkastuksessa evätä verovelvolliselle kuuluvan mahdollisuuden subjektiiviseen verovapauteen tukeutumalla siihen, että verovelvollisella on tämä valinnanmahdollisuus vain siinä yhteydessä, kun se ilmoittaa verollisen toiminnan aloittamisesta?”

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

- 27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kysymyksellään lähinnä, onko unionin oikeutta tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan erityisjärjestelmää, jossa pienille yrityksille myönnetään arvonlisäverovapaus ja joka on otettu käyttöön arvonlisäverodirektiivin XII osaston 1 luvun 2 jakson säännösten mukaisesti, ei voida soveltaa verovelvolliseen, joka täyttää kaikki järjestelmän soveltamisen aineelliset edellytykset mutta joka ei ole käyttänyt mahdollisuuttaan valita tämän järjestelmän soveltaminen siinä yhteydessä, kun se on ilmoittanut liiketoimintansa aloittamisesta veroviranomaisille.
- 28 Tässä yhteydessä on muistutettava ensinnäkin, että arvonlisäverodirektiivin 282–292 artiklassa ja erityisesti sen 287 artiklan 12 alakohdassa säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta myöntää verovapaus pienille yrityksille.
- 29 Seuraavaksi on todettava, että kyseisen direktiivin 290 artiklassa säädetään verovelvollisten, jotka voivat saada vapautuksen, mahdollisuudesta valita joko tavallisen arvonlisävero järjestelmän noudattaminen tai 281 artiklassa tarkoitettujen yksinkertaistettujen sääntöjen noudattaminen.

- 30 Lisäksi mainitun direktiivin 281 ja 284–287 artiklan sanamuodon mukaan jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön ja pysyttää voimassa arvonlisäverotusta koskevia erityisjärjestelmiä, mikäli nämä järjestelmät ovat yhdenmukaiset arvonlisäverojärjestelmän kanssa. Saman direktiivin johdanto-osan 49 perustelukappaleessa todetaan, että jäsenvaltioiden olisi voitava edelleen soveltaa pieniä yrityksiä koskevia erityisjärjestelmiään.
- 31 Unkarin oikeudessa säädetty subjektiivinen verovapaus on erityisjärjestelmä, jossa myönnetään verovapautus sellaisille yrityksille, joiden liikevaihto ei ylitä tiettyä raja-arvoa. Tämä pieniin yrityksiin sovellettava verovapautusjärjestelmä merkitsee liikevaihtoverolain 187 §:n 2 momentin mukaisesti sitä, että verovelvollisen ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa, että verovelvollisella ei ole oikeutta vähentää ostoissaan maksamaansa arvonlisäveroa ja että verovelvollinen voi laatia ainoastaan sellaisen laskun, johon ei ole sisällytetty myynnistä perittävää veroa. Unionin tuomioistuimessa esittämissään huomautuksissa Unkarin hallitus totesi, että mahdollisuus valita verovapaus on käytettävissä vielä toiminnan aloittamista koskevan ilmoituksen tekemisen jälkeenkin mutta valinnalla voi olla ainoastaan tulevaisuuteen kohdistuvia vaikutuksia.
- 32 Nyt käsiteltävässä asiassa verovelvollinen oli hakenut subjektiivista verovapautta, mutta verovapaus evättiin häneltä sillä perusteella, että hänen olisi tullut harjoittaa liiketoimintaa sen kalenterivuoden aikana, jolle hän haki tätä verovapautta.
- 33 Liiketoiminnan aloittamista koskevasta ilmoitusvelvollisuudesta unionin tuomioistuin on jo todennut, ettei arvonlisäverodirektiivi ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa verovelvollisen edellytetään ilmoittavan liiketoimintansa aloittamisesta, vaikka sen vuosittainen liikevaihto ei ylitäkään pienten yritysten verovapautukselle asetettua enimmäismäärää (ks. vastaavasti määräys 30.9.2015, Balogh, C-424/14, ei julkaistu, EU:C:2015:708, 30 kohta). Unionin tuomioistuin on myös todennut, ettei arvonlisäverodirektiivi ole esteenä hallinnollisen sakon asettamiselle seuraamuksena verovelvollisen liiketoiminnan aloittamista koskevan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyömisestä edellyttäen, että tämä sakko on oikeasuhteinen (ks. vastaavasti määräys 30.9.2015, Balogh, C-424/14, ei julkaistu, EU:C:2015:708, 37 kohta).
- 34 Nyt käsiteltävässä asiassa on tutkittava, voiko jäsenvaltio asettaa verovapautusjärjestelmän soveltamisen edellytykseksi sen, että verovelvollinen valitsee kyseisen järjestelmän soveltamisen toiminnan aloittamisesta tehtävän ilmoituksen antamisen yhteydessä, ja soveltaa viran puolesta tavallista arvonlisäverojärjestelmää siinä tapauksessa, ettei verovelvollinen ole tehnyt kyseistä valintaa tässä yhteydessä.
- 35 On todettava yhtäältä, että edellä 30 kohdassa mainittujen säännösten osalta pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltaminen on valinnainen vaihtoehto, joka jäsenvaltioille on annettu verotusjärjestelmänsä järjestämiseksi.
- 36 Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista.
- 37 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt kyseisestä säännöksestä seuraavan, että kunkin jäsenvaltion on arvonlisäverotuksen alalla toteutettava kaikki lainsäädännölliset ja hallinnolliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että arvonlisävero kannetaan täysimääräisesti sen alueella, sekä petosten estämiseksi (tuomio 9.7.2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 38 Unionin tuomioistuin on myös todennut, että arvonlisäverodirektiivin 273 artiklan säännöksissä ei täsmennetä siinä vahvistettujen rajojen lisäksi niitä edellytyksiä ja velvollisuuksia, joista jäsenvaltiot saavat säätää, ja että näissä säännöksissä annetaan täten jäsenvaltiolle harkintavaltaa niiden keinojen

suhteen, joilla pyritään niiden alueella maksettavan arvonlisäveron täysimääräiseen kanton ja veropetoksien estämiseen (ks. tuomio 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 39 Arvonlisäverodirektiivin 272 artiklan 1 kohdan d alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat toki vapauttaa tietyistä tai kaikista arvonlisäverodirektiivin XI osaston 2–6 luvussa tarkoitetuista velvollisuuksista verovelvolliset, joihin sovelletaan pienten yritysten verovapautusta. Kyse on kuitenkin pelkästä mahdollisuudesta, eikä jäsenvaltioilla siten ole velvollisuutta vapauttaa verovelvollisia tällaisista velvollisuuksista.
- 40 Tästä seuraa, että on julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 34 ja 46 kohdassa toteaman tavoin todettava, että Unkarin lainsäätäjän päätös ottaa käyttöön verovapautusjärjestelmä mutta asettaa sen soveltamiselle tietyjä menettelyllisiä vaatimuksia kuuluu siihen harkintavaltaan, joka arvonlisäverodirektiivissä annetaan jäsenvaltioille.
- 41 Vaikka jäsenvaltioilla on harkintavaltaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi toteutettavien toimenpiteiden valinnassa, niiden on kuitenkin käytettävä toimivaltaansa unionin oikeuden ja sen yleisten periaatteiden mukaisesti ja näin ollen myös suhteellisuusperiaatteen (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, Salomie ja Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) sekä verotuksen neutraalisuuden ja oikeusvarmuuden periaatteiden mukaisesti.
- 42 On siten ensinnäkin todettava suhteellisuusperiaatteesta, kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 57 ja 58 kohdassa katsoi, että velvollisuus maksaa arvonlisävero toteutuneista myynneistä ei ole seuraamus toiminnan aloittamista koskevan ilmoitusvelvollisuuden ja verovapautusjärjestelmän soveltamisen valitsemista koskevan velvollisuuden laiminlyömisestä vaan se tarkoittaa pelkästään sen arvonlisäverosaatavan perimistä, joka on syntynyt Vamosin kaltaisen toimijan aloitettua liiketoimintansa.
- 43 Lisäksi 9.9.2004 annetussa tuomiossa Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512) on todettu, että unionin oikeus ja erityisesti suhteellisuusperiaate eivät ole esteenä sille, että jäsenvaltio, joka on käyttänyt sillä olevaa mahdollisuutta ja myöntänyt verovelvollisille oikeuden valita erityinen verotusjärjestelmä, asettaa lainsäädännössään arvonlisäveron täysimääräisen vähentämisen edellytykseksi sen, että verohallinnolta on etukäteen saatu hyväksyntä, jolla ei ole taannehtivaa vaikutusta.
- 44 Oikeuskäytännössä on täsmennetty tältä osin, että se, että hyväksymismenettely ei ole takautuva, ei tee sitä suhteettomaksi (tuomio 9.9.2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, 29 kohta).
- 45 Edeltä 34 kohdasta ilmenee, että Unkarin oikeuden mukaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa tavallinen arvonlisäverojärjestelmä tulee sovellettavaksi silloin, kun verovelvollinen ei ole valinnut subjektiivista verovapautta merkitsevän järjestelmän soveltamista. Tästä seuraa, että kansallinen lainsäädäntö, jossa vapautus arvonlisäverosta evätään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, ei mene pidemmälle kuin veron oikean kannon kannalta on tarpeen.
- 46 Toiseksi verotuksen neutraalisuuden periaatteesta, jolla unionin lainsäätaja on halunnut toteuttaa arvonlisäverotuksen alalla yhdenvertaisen kohtelun yleisen periaatteen (tuomio 26.10.2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, 29 kohta), on oikeuskäytännössä jo todettu, että toimenpiteitä, joita jäsenvaltiot voivat toteuttaa arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi, ei voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).



- 47 Tältä osin on katsottava, että sen salliminen, että verovelvolliset voivat valita verovapautusjärjestelmän soveltamisen säädetyn määräajan jälkeen, johtaisi siihen, että kyseiset verovelvolliset voisivat saada perusteetonta kilpailuetua niihin toimijoihin nähden, jotka ovat noudattaneet asianmukaisesti pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädettyjä menettelyllisiä velvollisuuksia. Kyseiset verovelvolliset voisivat nimittäin valita jälkikäteen ja näin ollen toimintansa konkreettisten tulosten perusteella itselleen suotuisimman verojärjestelmän.
- 48 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastaista on muun muassa se, että keskenään samankaltaisessa tilanteessa olevia ja näin ollen toistensa kanssa kilpailevia verovelvollisia kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla.
- 49 Tästä seuraa, että verotuksen neutraalisuuden periaate ja yleisemmin verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun periaate eivät ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa vapautusta arvonlisäverosta ei myönnetä verovelvollisille, jotka eivät ole valinneet erityisjärjestelmän soveltamista liiketoiminnan aloittamisesta tehtävän ilmoituksen yhteydessä, vaikka niiden toiminnan tuotto ei ylitä pienten yritysten verovapautukselle asetettua enimmäismäärää.
- 50 Kolmanneksi on todettava, että Euroopan unionin toimielinten on noudatettava oikeusvarmuuden periaatetta, ja tämä koskee myös jäsenvaltioita, kun ne käyttävät niille unionin direktiiveissä annettua toimivaltaa (ks. vastaavasti tuomio 9.7.2015, *Salomie ja Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 51 Oikeusvarmuuden periaate edellyttää, ettei verovelvollisen verotuksellista tilannetta voida loputtomiin kyseenalaistaa (ks. vastaavasti tuomio 6.2.2014, *Fatorie*, C-424/12, EU:C:2014:50, 46 kohta).
- 52 Kuten edellä 31 kohdassa on todettu, on niin, että koska verovelvolliset, joiden hyväksi sovelletaan verovapautusta, eivät maksa arvonlisäveroa eikä niiden tarvitse vyöryttää sitä asiakkailleen, veroviranomaisten saattaa olla tarpeen tietää etukäteen verovelvolliset, jotka ovat valinneet tämän verovapautusjärjestelmän.
- 53 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on oikeusvarmuuden periaatteen mukainen.
- 54 Kun otetaan huomioon kaikki edellä todettu, esitettyyn kysymykseen on vastattava, että unionin oikeutta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa kielletään erityisjärjestelmän, jossa pienille yrityksille myönnetään arvonlisäverovapautus ja joka on otettu käyttöön arvonlisäverodirektiivin XII osaston 1 luvun 2 jakson säännösten mukaisesti, soveltaminen verovelvolliseen, joka täyttää kaikki järjestelmän soveltamisen aineelliset edellytykset mutta joka ei ole käyttänyt mahdollisuuttaan valita tämän järjestelmän soveltaminen siinä yhteydessä, kun se on ilmoittanut liiketoimintansa aloittamisesta veroviranomaisille.

### **Oikeudenkäyntikulut**

- 55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Unionin oikeutta on tulkittava siten, että se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jonka mukaan erityisjärjestelmää, jossa pienille yrityksille myönnetään arvonlisäverovapautus ja joka on otettu käyttöön yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY XII osaston 1 luvun 2 jakson säännösten mukaisesti, ei voida soveltaa verovelvolliseen, joka täyttää kaikki järjestelmän soveltamisen aineelliset edellytykset mutta joka ei ole käyttänyt mahdollisuuttaan valita tämän järjestelmän soveltaminen siinä yhteydessä, kun se on ilmoittanut liiketoimintansa aloittamisesta veroviranomaisille.**

Allekirjoitukset